



TITLE:

形成期における標準原価計算論の 管理的性格の意義

AUTHOR(S):

野村, 秀和

CITATION:

野村, 秀和. 形成期における標準原価計算論の管理的性格の意義. 経済論叢 1965, 95(5): 403-420

ISSUE DATE:

1965-05

URL:

<https://doi.org/10.14989/133065>

RIGHT:

經濟論叢

第九十五卷 第五號

マーケティング論成立の沿革	橋 本 勲	1
イギリス式貸借対照表の初期の経験	高 寺 貞 男	23
形成期における標準原価計算論の 管理的性格の意義	野 村 秀 和	45
恒常在高法の批判的考察 (2)	中 居 文 治	63

昭和四十年五月

京都大學經濟學會

形成期における標準原価計算論の 管理的性格の意義

野 村 秀 和

は し が き

わが国の原価計算基準によれば、標準原価計算の目的は以下のように規定されている。

「標準原価算定の目的としては、おおむね次のものをあげることができる。

(1) 原価管理を効果的にするための原価の標準として標準原価を設定する。これは標準原価を設定する最も重要な目的である。

(2) 標準原価は、真実の原価として仕掛品、製品等のたな卸資産価額および売上原価の算定の基礎となる。

(3) 標準原価は、予算とくに見積財務諸表の作成に、信頼しうる基礎を提供する。

(4) 標準原価は、これを勘定組織の中に組み入れることによって、記帳を簡略化し、じん速化する。」

本稿は、管理会計制度の体系化、さらにその具体化としての標準原価計算論の性格を明らかにすることを課題とするものであり、したがって、以下の分析視点もすべて経営管理視点に限定する。

標準原価は、もちろん、管理会計制度にのみ固有のものではない。それは、わが国の原価計算基準においても指摘されているように、財務会計上とりわけ棚卸資産の評価という点からみても、重要な役割をもつものである¹⁾。

1) わが国の原価計算基準のなかの、標準原価算定の第二の目的には、この点が明示されている。このばあい棚卸資産はほとんど「当座の標準原価で計算される」。Walter B. McFarland, "How Standard Costs are being Used Today for Control, Budgeting, Pricing; A Survey", *Journal of Accountancy*, Vol. 89, No. 2, Feb. 1950, p. 130. その他、中山隆祐、二元的標準原価計算の実践、「会計」84巻2号、昭和38年8月号参照。

また、会計実務の全体は、元来、外部報告（投資家その他の企業外部の利害関係者に対する報告）を中心とする財務会計と内部報告（経営管理者に対する報告）を中心とする管理会計とによって構成されている。そしてこのばあい、これらの両者は、会計実務としては区別されていることも、また、有機的に統一されていることもあるであろう。

またかかる事実を念頭においてみると、標準原価計算を制度として採用するばあいの会計実務にも、2つのばあい——管理目的にのみ奉仕するばあいと、管理目的と財務会計上の目的の両者に奉仕するばあい——が考えられる。

しかし、それにもかかわらず、標準原価計算の主要な役割は、すでに多くの論者たちが指摘しているように、経営管理機能にあるとみることができる²⁾。またこうした点からみると、管理会計上、標準原価計算論はまづいかなる管理的性格をもつかが問題とされねばならないであろう。そこでさしあたり本稿では、標準原価計算思考が典型的に発展・展開されてきたアメリカ³⁾の文献から若干の素材を採り、それを整理・総括することによって、1920年代末までの標準原価計算論にみられる管理上の課題を、当時のアメリカ資本主義との関係のなかで検討してみたいと思う。

I

管理視点から標準原価計算論の性格を明らかにするためには、かかる問題の性質上、当然標準原価計算論の管理的性格についてみなければならない。形成期の標準原価計算思考における標準概念や比較差異分析についてはのちに具体的にとりあげるが、ここではまず、以下に述べることの前提として標準原価計算によって管理しようとする対象およびこのばあいの管理の仕方についてみることにし、標準原価計算論の管理的性格を一般的に明らかにしておきたいと

2) わが国の原価計算基準のなかの、標準原価算定の第一目的をみよ。その他の論者の見解については、以下本稿にみるごとくである。

3) 松本雅男「標準原価計算論」昭和36年、序文；山辺六郎「原価計算論」昭和36年、271ページ参照。

思う。

われわれが管理のために標準原価計算を問題とするばあい、管理の対象は、いうまでもなく実際原価であって、標準原価ではない。偶然的な事情により影響を受ける実際原価こそが、われわれの管理の対象である。このような実際原価を効果的に管理するためには、元来まずなんらかの規範性をもつ標準原価と比較することが必要である。このような比較は業績判定を可能にするが、それによって適切な管理上の処理方針がえられる。このばあい、比較が意味をもつのは、もちろん前記のごとき標準原価の規範性にある。またこうした点から、標準原価は実際原価の管理手段となりうるのである。

元来、原価計算の主体は製造原価計算であり、それゆえこのばあい問題は、基本的に製造過程に限定されると考えてよい。標準原価計算論は製造過程に標準の概念（具体的には標準数値）をもち込むことにより、そこでおこる「標準からの逸脱性」を計算上排除しようとするものと考えられる。標準原価における標準なるものは、大別して物量標準・時間標準と価格標準の2つの部分からなるが、製造過程において発生する標準からの逸脱性を排除するための基準としては、物量標準・時間標準のみが問題となる。価格標準は製造過程の外にある外部的与件（購買過程）とみるべきであろう。したがって、管理手段としての標準原価は、価格標準ではなく、主として物量標準・時間標準にその生命があるものとみることができる。また、このような点からみて、標準原価計算における標準というのは技術者の見地に立つものとみてよいだろう。

また、標準原価計算論は実際原価の欠陥を契機として発生してきたと説かれている⁴⁾が、このばあいとくに問題とされたのは、不働設備費の原価性否認の問題である。しかし、不働設備費を原価から排除することは、標準原価計算的思考によるものと考えられていることが多い⁵⁾が、実は、そこにみられるのは

4) 岡本清、米国標準原価計算理論発達史序説、「商学研究」（橋大）6、昭和37年3月、96ページ。

5) G. Charter Harrison, *Standard Costs*, 1930, p. 259; Monard V. Hayes, *Accounting for Executive Control*, 1929, p. 183.

標準原価への志向性をもつとはいえ、なお実際原価計算の領域における真実の原価をめぐる議論とみるべきであって、配賦基準が実際作業時間（機械時間）である限り、このような計算によって得られた原価を標準原価とみなすことはできないと思われる⁶⁾。このような考え方は、不働設備費に関してのみでなく、製造原価として配賦される間接費について共通的にいえることである。

また一般に、不働費問題と並んで標準原価計算論の育ての親としてよくひきあいにされるのは科学的管理法である⁷⁾。これは、時間研究や動作研究に象徴されるように、労働過程を直接の管理対象とし、課業管理として能率の増進をはかろうとするものである。そしてこうした科学的管理法による方法は、原価計算の領域では、まず直接労務費や直接材料費等の直接費について物量標準・時間標準が適用され、そしてこのような面から標準原価思考が発展してきたものと考えられる。

さて以下、上述のような標準原価計算論の管理的性格を前提し、「はしがき」に述べたような論題に関する問題について、考察を試みようと思う。

II

まず、萌芽期とみられるころの第1次大戦前にあらわれたアメリカにおける標準原価計算に関する見解をみると、だいたい次のようなものであった。

イヴァンスは「科学的経営管理と正確な原価簿記は不可分のものである」⁸⁾「原価のもっとも大切な機能は、よりよい経営、より大なる能率、そして製造原価引下の達成を助けることである」⁹⁾と述べ、さらにこの点の理解は、能率技師にはあっても会計士にはないと断じている¹⁰⁾。このように、イヴァンスは

6) 松本雅男「標準原価計算論」昭和36年、46ページ、岡本清、真実の原価をめぐる実際原価と標準原価との抗争、「会計」80巻4号、昭和36年10月、122-123ページ。

7) G. Charter Harrison, *ibid.*, p. 26.

8) Holden A. Evans, *Cost Keeping and Scientific Management*, 1911, p. 7.

9) *Ibid.*, p. 7.

10) *Ibid.*, p. 7. 彼はこの点について次のようにいう。「会計士は何が原価引下を助けるかも知らない。……彼は、ただ、原価としての原価にしか関心をもっていない。彼は実際の作業についての知識もなく、また、それについての関心ももっていない。」

管理目的からみた原価計算は、会計士よりも能率技師によってとりあげられたものとしているのである。また彼は標準なるものについても説明し、そしてこの「標準というのは、それが採用された時点において知られている最善の方法 (best method) をあらわしている。しかし、経験やあるいはよりたち入った調査がより良い方法を案出したときは、それが標準とされるべきである」¹¹⁾ としている。

イヴァンスがこのような見解を述べたと同じ年 (1911年) に、ウェブナーも「リストパーセンテージプランにおけるリストプライスとリストパーセンテージは、標準化された原価である」¹²⁾ とし、標準原価の考え方を部分的にはあてがとり入れている。彼はエマースンの影響により、経営の指針としての標準原価思考を自説のなかにとり入れたのである¹³⁾。

しかし、当時、管理目的から標準原価思考を提起した先駆者はいま述べたエマースンである。彼の原価計算に関する有名な記述は、要約すると次のようである。

原価計算には根本的に異なる2つの方法がある。そのちがいは、原価を作業の完了後に算定するか、作業の着手前に算定するかという点にある。後者の方法を新法といい、それはいくつかの大工場ですでに使用されており、実際に価値のあることが証明されている。前者の旧法は、今でも大部分の製造会社などで用いられているが、これに対する反対は、報告書が価値がなくなるほどに遅延し、また、偶発事故が原価に混入してそれが不正確となり、原価報告書の分

11) *Ibid.*, p. 165.

12) Frank E. Webner, *Factory Costs*, 1911, p. 276. 著者はイヴァンスやエマースンが能率技師であったのちがって、会計士として原価計算を論じている。彼のいうリストパーセンテージプランとは、事前に決められた各部門にたいする各原価要素賦課額を適宜に設けられたリストプライス (価格表記載価格) の比率として表わし、各部門の実際生産量の原価要素別実際原価とリストパーセンテージを使用してえられた原価とを対比させる方法である。いうならば、総原価の中に占める各原価要素の標準的な構成比率をあらかじめ設定しておき、実際原価の各原価要素の構成比率と比較し、実際原価の異常を知ろうとするのである。なお詳しくは、岡本清、米田標準原価計算理論発達史序説、「商学研究」(一橋大) 6, 昭和37年3月, 123-125ページ参照。

13) *Ibid.*, p. 276. 著者はエマースンが「標準原価は企業という船が正しいコースを毎月とるためのコンパスである」と述べた部分を引用している。Harrington Emerson, *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, 3. edition, 1912, p. 176.

析により無駄を排除できないという点である。これに対し新法の長所は、作業着手前に原価が決められねばならぬことだが、その他に、最終的に記録された真実の原価 (real cost) が、各単位ごとに標準費用 (standard expense) と避けうる損失 (avoidable loss) とに分割され、これによって非能率的な条件を容赦なく排除しうる点にある¹⁴⁾。しかし、エマースンも、経営管理すなわち能率管理は会計士の仕事ではなく、能率技師の責任だと考えていた¹⁵⁾。

彼の標準概念は、「標準時間は優良な労働者が課業を完成するための合理的に必要な時間である」¹⁶⁾という表現や、「能率技師が標準を予定するとき、標準原価と実際原価との差額は非能率による損失の尺度であることは明らかである。分析により、もし能率技師が当期浪費額を確定するならば、実際原価から浪費額を控除して標準原価を決定しうることも、また明らかである」¹⁷⁾と述べていることから知られる。すなわち、彼のばあい、きわめて技術的な合理性が標準なるものの内容なのである。さらにこうした点から容易に考えられるように、彼のばあいにおける標準設定の重点は、価格の面ではなく、物量基準・時間基準 (a quantity-and-time basis) におかれている¹⁷⁾。しかし、設定された標準の修正については、作業時間に関しては労働条件の変化によって行なわれるとし¹⁹⁾、さらに標準原価は原価要素の価格 (value) が変動することからも修正されるであろう²⁰⁾と述べている。したがって、このことからみると、彼のいう標準の修正には、生産構造の変化とくに技術的な変化により能率が増進したばあいのものと、能率とは関係のないところの、価格変動による価格差異を排除するためのものとの2つのばあいが考えられていたとみることができる。

これらの事実から、すでに第1次大戦前において、能率技師により原価引下

14) Harrington Emerson, *ibid.*, pp. 149-150. これは *The Engineering Magazine*, July 1908-Mar. 1909 に掲載された論文をまとめたものである。本稿では本書の3版を利用した。この3版は改訂増補版であるが、内容については根本的な変化はない。

15) *Ibid.*, pp. 87, 163, 164.

16) *Ibid.*, p. 142.

17) *Ibid.*, p. 162.

18) *Ibid.*, p. 128.

19) *Ibid.*, p. 142.

20) *Ibid.*, p. 162.

ないし能率増進という管理目的を達成するために、標準原価の概念が原価計算（実際原価計算）の領域に導入されていたことが確認される。しかし、当時においては、標準の概念や浪費額の内容についてはいまだ詳しい分析はなされていなかったし、したがって、標準原価といっても、それは会計機構を駆使して行なう経営管理までには適用されるに至らず、能率技師のあいだで技術的に処理しうることの提起の段階にとどまっていたとみてよいようである。

III

アメリカにおいて標準原価計算思考がいちおう明確な形をとって形成されてくるのは第1次大戦から20年代末までのころである。そこで以下においては、こうしたこの期間にみられる原価計算思考に関する論者たちの見解を、だいたい時期を迫いながらみてゆこうと思う。このばあい、標準原価計算論の管理的性格を明らかにするために、このことから当然考えられるべきこととして、問題考察の焦点を次の2点すなわち標準原価における標準の概念および標準原価と実際原価との比較差異分析の両者におくことにする。

1910年代の末期には、エマースン以後にみられるところの啓蒙的役割を果たした標準原価思考が現われているが²¹⁾、他方、原価計算に標準化ということを用いることは、統一原価計算法の設定ともみられていた²²⁾。

しかし、20年代に入ると、標準原価計算論における「標準」の概念について、よりたち入ったいくつかの見解が生じてくる。

この点について、経済学者のクラークは「この標準ないし正常の性質は会計士の間の論争の主題であり、それはある人々には数年間の平均であると考えられており、他の人々には最善の実績を示すものとみなされている」²³⁾と述べて

21) G. Charter Harrison, "Cost Accounting to Aid Production", *Industrial Management*, Vol. 56, No. 4-Vol. 57, No. 6, 1918-1919, なお、のちに列り、著者は「この論文以外には、少なくとも1919年10月まではエマースンを支持するものはなかった」と書いている。
G. Charter Harrison, *Standard Costs*, 1930, p. 11.

しかし、(注13)にも示したように、部分的にはあるが、ウェブナーもエマースンの見解を引用していた。

22) J. Lee Nicholson & John F. D. Rohrbach, *Cost Accounting*, 1919, p. 481. なお、

いる。

ローレンスは「標準原価は、実際原価でも平均原価でも正常原価でもない。それは原価が、求めうる限りの完全な諸条件の下であるべきところの見積である」²³⁾とし、すなわち標準原価をもって理想的諸条件の下での原価であることを明確にしている。しかし、彼は理想的諸条件を現わす標準は、実際原価引下の目標としてあまりに高いときはかえって原価引下の刺激を失なうから賢明なものではないとし、かつ「実際原価と標準原価との間に大きなへだたりがあるような時には、ばあいにより、真実の標準以下から出発し、実際原価が望ましいところへより接近したときに標準を修正していく一連の標準 (a series of successive standards) を用いることも賢明である」²⁵⁾といて、「真実な」標準原価の他に、實際上管理を有効にするところの「真実な」標準以下の「標準」を採用することを認めている。そしてこれは経営管理を有効に行なうため、標準の技術的合理性をいくぶんゆるめていることを示すものとみることができる。

アミドン、ラングの両者によれば「標準原価は原価が正常な条件の下であるべきところの予想を現わすものであり、生産能率の測定の基準を提供するものと定義し」²⁶⁾ている。彼らのいう標準原価は「正常原価としての標準原価」²⁷⁾と称せられるものであるが、その内容についてはあまり詳しい説明はなされていない。

1920年までに69の統一原価計算制度が作られたといわれている（青柳文司，アメリカ会計制度の発達「会計」79巻6号，昭和36年6月，134ページ。）

23) J. Maurice Clark, *Studies in the Economics of Overhead Costs*, 1923, p. 252.

24) W. B. Lawrence, *Cost Accounting*, 1925, p. 376. ローレンスは、標準原価と見積原価とはもちろん区別している。彼によれば、見積原価計算制度においては、実際原価を正しいものとして見積原価は実際原価に合致すべきだとし、他方、標準原価は実際原価が誤りを含みがちで改良しうるものなので、その改良点を指摘するものと考えている。Ibid., p. 376. なお、この点について、同様の見解をとるものに次のようなものがある。J. Lee Nicholson, *Cost Accounting, Theory and Practice*, 1913, p. 166; L. Cleveland Amidon and Theodore Lang, *Essentials of Cost Accounting*, 1928, p. 270. これとは別に、「標準原価はしばしば革命的ないし驚くほどに新しいものといわれるが、実際には、この原価は初期の原価計算実務への効果的な復帰 (beneficial retreat) である」という説もある。ここにいう初期の原価計算実務とは見積原価計算のことである。Arthur Lazarus, "Standard Costs", *The Journal of Accountancy*, Vol. 35, No. 4, April 1923, p. 247.

25) W. B. Lawrence, *ibid.*, p. 377.

26) L. Cleveland Amidon and Theodore Lang, *ibid.*, p. 270.

27) *Ibid.*, p. 270.

メイズ、グローヴァーの両者は、標準原価は原価会計の分野では比較的新しく発展したもので、管理視点にたつて絶えず成長せしめられてきたが、その意味 (means)、価値 (value) および使い方 (use) については多くの異なった考え方が生じている²⁸⁾とし、そして彼ら自身としては、この標準原価においていう標準とは次のようなものとしてみている。「管理概念からは、標準は工程や作業がそこまで高められうるような期待された到達点である。概して、それは完全と考えられるがゆえに選ばれるのではなく、むしろそれが目的となるから選ばれるのである。それゆえ、標準は改良策が発見されると変えられねばならない²⁹⁾。」それゆえまた彼らのいう標準原価は、実際原価について期待されている到達点を意味するものといえるだろう。

最後に、ハリスンの見解についてみると、彼は「標準原価とは理論的に可能な原価ではなく、期待するのが無理でなく、達成も維持も可能な原価でなければならない。作業標準のばあい、たとえばきわだった超人的完成量ではなく、一流の条件の下で一流の労働者が合理的に実現することを要求されうるような課題である³⁰⁾」といっている。すなわち彼によれば、標準とは合理的に達成も維持も可能なものとしてみられているということが出来る。

さて、以上においてみた論者達の見解（それはすでにふれておいたように、だいたい時期を追ってみてきたものである）からすれば、第1次大戦から20年代末のころまでにアメリカにおいて問題とされてきた標準原価概念なるものは、完全な条件の下におけるあるべき原価から、正常な条件の下におけるあるべき原価に移行し、さらに到達目標を示す原価から、達成可能にして同時に維持も可能な原価というように変遷してきたものとみることが出来るであろう。

標準原価計算における標準概念の次に問題となるのは、さきに示しておいたように標準原価と実際原価との比較、そしてその結果としての原価差異分析で

28) Coleman L. Maze and John G. Glover, *How to Analyze Costs*, 1929, p. 299.

29) *Ibid.*, p. 315.

30) G. Charter Harrison, *Standard Costs*, 1930, p. 228. なお、この「ハリスンの標準原価」については、次稿で詳細に取り扱う予定である。

ある。

管理視点から標準原価を問題としたばあい、実際原価との比較により、それと標準原価との差異を明らかにする目的が、実際原価引下のための管理に有効な資料を提供することにあることは、すでに人々の知るところである。またこのことから明らかなように、標準原価計算は、実際原価の発生ないし配賦の過程の迫跡を、実際原価計算と同様にあるいはそれ以上に必要とするものである。

ところで、標準原価と実際原価の比較について、ライオールは「実際原価は標準原価と比較され、その超過原価の理由が示される。この方法で予防可能な損失は最低にまで減少されるか、作業中に全く除去される」³¹⁾ といい、またメイズ、グローヴァーはこの両者の「比較の結果はただちにコントローラーに報告され、コントローラーはこの差異の原因を調べ、可能な善処法を経営者に提供しなければならない」³²⁾ と述べている。あるいはハリスンは、「製造家は月次利益差異分析に附加して、標準製造原価からの差異に関する完全な情報とそれをもたらしただけを要求」³³⁾するのであり、「不能率の基本的原因を示さないような実際原価と標準原価の単なる比較は、能率増進の助けとしては限られた意義しかもたない」³⁴⁾ というようにいっている。

これらのことから、実際原価と標準原価の比較が能率増進のための差異分析にまで発展せざるをえないことが理解されるはずである。ただ、かかる差異分析が、臨時的な特殊調査として行なわれるか、あるいは原価計算上の制度的な分析計算によっておこなわれるかは事情によって異なるが、管理会計の体系上問題となるのは、もちろん後者であり、ことに差異分析についてのいわゆる原価公式 (cost formulas) によるものである。

そこで、このことに関して問題となるところの、20年代にみられる差異分析における差異概念のおもなものを例示的にあげてみよう。

31) R. J. H. Ryall, *Dictionary of Costing*, 1926, p. 320.

32) Coleman L. Maze and John G. Glover, *ibid.*, p. 303.

33) G. Charter Harrison, *ibid.*, p. 46.

34) *Ibid.*, p. 234.

ローレンスは差異の内容とその責任の帰属部門を次の8つに分類している³⁵⁾。

(1) 価格差異 (仕入部門), (2) 材料品質差異 (仕入と生産部門), (3) 材料消費量差異 (工程部門), (4) 賃率差異 (雇用と生産部門), (5) 作業時間差異 (現場監督), (6) 製造間接費差異 (前記4と5の責任部門), (7) 部門間接費差異 (前記1, 2, 3と4の責任部門), (8) 生産額差異 (生産部門と販売部門と部門監督 (department foreman))。

ハリスンのばあいには、原価差異についての原価公式 (cost formulas) が設例とともにその計算の仕方も含めて示されている³⁶⁾が、彼によって原因別の原価差異としてあげられているのは次のようなものである³⁷⁾。

(1) 純額, (2) カレンダー差異³⁸⁾ (calendar variations) によるもの, (3) 製造休止時間によるもの, (4) 生産能率によるもの, (5) 賃率差異によるもの, (6) 作業時間差異によるもの, (7) 材料価格によるもの, (8) 材料消費によるもの, (9) 段取量 (number of set-ups) によるもの, (10) 段取時間 (time of making set-ups) によるもの, (11) 配給費差異によるもの, (12) 雑費差異によるもの, (13) 支払給料差異によるもの, (14) サラリー受給者差異 (variations in the salaried staff) によるもの。

これまでに問題としてきたような関係の下に行なわれる原価比較による差異分析から推定されることは、まず差異が認められるときはその責任部門を明確

35) W. B. Lawrence, *ibid.*, p. 387.

36) G. Charter Harrison, *ibid.*, pp. 49-55.

37) *Ibid.*, p. 60. これとほぼ似た差異原因をヘイズも次のように示している。利潤差異(販売等を含む差異を総合した純額によるもの), 労務費差異(作業時間によるもの, 賃率によるもの), 材料費差異(消費量によるもの, 品質によるもの, 価格によるもの), 間接費差異(利用用益の物量差異 (quantity of services used)によるもの, 利用用益の質によるもの, 利用用益の価格によるもの, 時間差異に基く標準からの作業差異によるもの, 小額のため正確な分析をなしえぬ雑多な経費によるもの), 上記各差異に影響する差異(二者択一の標準の使用 (use of alternative standard) によるもの, 標準の修正によるもの)。Monard V. Hayes, *ibid.*, pp. 193-194.

38) 暦の差異とでもいうべきものである。これは1ヶ月の標準作業時間と実際作業時間の暦の上での差異を意味する。すなわち1ヶ月の標準作業時間は、1日の作業時間を365倍して、まず1年の作業時間を決定し、これから日曜日、祝祭日、土曜日の無作業時間を控除し、これを十二分して、標準月の作業時間数とするのである。各月ごとに祝祭日や日曜日、土曜日の数がちがうため、標準月と実際の各月の作業時間の差が、かかる暦の差異として、生ずるのである。

にするという問題意識から、次第に差異の原因しかもこれを具体的な原因別差異に即して分類する方向へと発展していったことであろう。もちろん、このような発展の過程においても責任部門を明示することを欠いていたわけではない。しかし、標準原価計算の課題は、責任部門を問題とするというよりも、むしろ原価差異の原因を具体的、計数的に把握する方向へとむかっており、そしてすでにその方向の中に責任部門の確定も自ずと含まれているとみるべきであろう。またこのような理解の仕方からすれば、原価差異分析の発展は、よりいっそう標準原価計算の管理的性格を強めてきたものとみることができはすである。

IV

以上においてみたところを、ここで一応まず整理してみると、だいたい次のようにいえるだろう。

まず、アメリカにおける能率増進と原価引下を課題とする管理視点からの標準原価思考は、その生成の過程において、技術的なあるいは技術者的な調査や見解と密接に結びついており³⁹⁾、したがってそれは、当初いわゆる能率技師たちの側から提起されたものとみることができ。このばあいにもみられるこうした能率技師たちによる標準原価計算思考は、しばしばまた科学的管理法ことにそこで問題とされてきた例外の原理の原価会計領域への適用ともいわれている⁴⁰⁾。

次に、標準原価概念は、20年代末までに、だいたいの方向として完全条件のもとにおけるあるべき原価→正常条件のもとにおけるあるべき原価→実際原価の到達目標としての原価→達成かつ維持可能な原価、というように変遷してき

39) 「標準原価の基礎は技術部門の明細書のなかにみとめられる」 L. Cleveland Amidon and Theodore Lang, *ibid.*, p. 271, 「生産物の標準原価は、材料費、労務費および製造経費を一定としての、技術的調査に基づくところの原価である」 Coleman L. Maze and John G. Glover, *ibid.*, p. 315, 「標準ないし予定原価思考は、その目的が製造原価の統制である技術的分析から成長した」 Monard V. Hayes, *ibid.*, p. 179.

40) R. J. H. Ryall, *ibid.*, p. 319; Monard V. Hayes, *ibid.*, p. 184; G. Charter Harrison, *ibid.*, p. 20. なお、科学的管理法と標準原価計算については、次のものをみよ。辻厚生, 科学的管理と会計の交渉, 「経営研究」15号, 昭和29年9月, 16号, 昭和29年12月。

たといってよい⁴¹⁾。

第3に、標準原価と実際原価の比較およびそれによる差異分析は、まず、部門の責任を明らかにする差異分析→差異原因を明らかにする差異分析、そしてかかる原因別分析の具体化という方向で、ますます体系化され整備されてきたとみることができる。

またこれらのことから読みとられることは、標準の概念が純粹技術的見地(実際には達成不能とみられるもの)から出発しながら、次第にいろいろな現実的条件をおり込んだ実際の見地(達成可能とみられるもの)へと変化してきた一方、標準原価と実際原価の差異分析の具体化にみられるように、差異内容についてはますます分析が強められ、管理がすすめられてきた傾向がうかがわれることである。したがって、アメリカにおける標準原価計算思考は、純粹な技術者の見地から出発したとはいえ、20年代末にはより実際的な見地へ移行し、またその内容も数段と具体化してきたものとみることができよう。

ところで、アメリカにおける標準原価計算思考の形成期にみられるところの、このようなその変遷こそ、標準原価計算論の管理的性格の実体をよく示していると思われる。そして、このような見方が成立するとするなら、われわれのばあい、当然かかる標準原価思考の変遷の意義が問われなければならない。

アメリカにおける標準原価思考の登場ないし発展の要因について述べている人は少ないが、わが国の研究者のうち、このことに論及している松本教授は⁴²⁾、(1) 全米原価会計士協会の活動、(2) 巨額の固定費の不働費への転化、(3) 20年代の経営規模拡大、(4) 標準原価計算実施の技術的基盤の成熟、という4点をあげている。また山辺教授は、「標準原価計算あるいは標準原価制は第1次世

41) なお、標準原価の概念には厳密にいうと入らない間接費の配賦率の問題についても、標準概念の変遷にみられるのと同様に、完全操業度による配賦率という純粹技術的な見地から、数年間の平均操業度による配賦率という実際の見地への移行が間接費配賦理論のなかにもほぼ認めうる。R. J. H. Ryall, *ibid.*, p. 320; Coleman L. Maze and John G. Glover, *ibid.*, p. 313; Monard V. Hayes, *ibid.*, p. 183; G. Charter Harrison, *ibid.*, pp. 260-265; C. B. Williams, "Treatment of Overhead When Production is Below Normal", *Journal of Accountancy*, Vol. 31, No. 5, May 1921, p. 339; 岡本清, 真実の原価をめぐる実際原価と標準原価との抗争, 「会計」80巻4号, 昭和36年10月, 134-140ページ。

42) 松本雅男, 前掲書, 90-91ページ。

界戦後の不況時、デフレ期における米国産業界の経営合理化の方途として登場したものである」⁴³⁾と述べている。

しかし、このような両教授の見解は、あまりに抽象的で、少し立ち入ったばあい、われわれはこれから、例えば、科学的管理法から標準原価計算への移行そして標準原価計算の中での標準原価概念のさきに述べたとき変遷についての十分納得のいく根拠を知るとはまず困難といわなければならない。ことに、科学的管理法は標準原価計算論が提起され、形成される前までは（第1次大戦前まで）やかましく問題とされていたが、20年代に入り、標準原価計算論が形成されはじめたときにはすでにほとんどとりあげられなくなっていたことは、ここに少なくとも1つの重要な問題をなすものとしてみられなければならないであろう。

したがって、管理視点にたつて標準原価計算論の性格をみるばあい、それとそれを生み落としそしてまた少なくとも表面上からは消えていった科学的管理法との関係、いいかえれば科学的管理法という経営管理の手段が、少なくとも一面では標準原価計算という形をとってきた因果関係こそが、まず問題とされなければならないはずである。しかも、こうした因果関係にこそ、標準原価計算思考の形成由来をみることができ、したがってまた、その性格解明の鍵がひそんでいるように思われるのである。それゆえまた、このような問題の仕方によって、はじめて標準原価計算思考における標準概念の変化等に示される変遷の内容が明らかにされ、その意義も十分に理解されるはずである。

ところで、いまここでまず問題となる科学的管理法なるものは、要するに、最大の生産量、低原価、高賃金、公正配分、失業の減少、産業平和等を達成することを目的⁴⁴⁾とし、そしてそのために時間研究、動作研究といった科学的分析に基き一定の課業を標準として設定し、それとの対比において個々の労働者

43) 山辺六郎、前掲書、271ページ。これと同じような主張はすでに戦前においてもみられた。東海林健吾、「標準原価の理論と応用」昭和16年、15ページ。

44) C. Bertrand Thompson, *The Theory and Practice of Scientific Management*, 1917, p. 5.

の作業を「成功したばあいには高い賃金、失敗したばあいには損失」⁴⁵⁾という形により、直接管理しようとするものである。後には科学的管理法は企業の全域にまで応用されるようになるが、その管理の特徴は「時間研究」「動作研究」に示されるごとく、「労働者の生産率を増加させることにある故」⁴⁶⁾、なんといっても、製造過程における労務管理のなかにみられる。この管理法においては、一流の労働者によってなしとげられる課業が標準として設定され、差別賃金の刺激により管理が実施される。すなわち、製造過程における労働者の管理を技術者の分析による課業標準と賃金刺激により遂行しようとするところに、この方法の出発点における基本的な性格をみることができる。

また、科学的管理法の発展としての標準原価計算思考も、企業活動の全般にではなく、主として製造過程にかかわるものであり、標準化の概念が、たとえ製造過程以外に拡大適用⁴⁷⁾されたとしても、標準原価計算はその対象を基本的には製造過程に求めているとみるべきであろう。ただ、ここで注意しなければならないことは、科学的管理法から標準原価計算論というように企業活動の製造過程に関する管理理論が発展したとはいえ、1920年代の初期には、経営全般の計数による管理のためのものとして、標準原価計算論の他に、予算統制論あるいはより広い内容をもつ管理会計論が同時に生みだされていたという事実である⁴⁸⁾。したがって、標準原価計算論はあくまでもこのような経営全般の計数管理のなかの一翼としての位置にあるものとみななければならない。

それでは、以上に述べたようなことを前提としてみたばあい、科学的管理法の理論としての「衰退」と標準原価計算論の擡頭はどのような要因によるものとみることができるのであろうか。ところでこのことについてみるには、科学的管理法も標準原価計算も主として製造過程の管理に重点をおいており、なか

45) *Ibid.*, p. 189.

46) Milton J. Nadworny, *Scientific Management and the Unions, 1900-1932, A Historical Analysis*, 1955, p. 6.

47) W. B. Lawrence, *ibid.*, p. 377.

48) J. O. McKinsey, *Budgetary Control*, 1922; J. O. McKinsey, *Managerial Accounting*, 1924.

でも能率を問題とする労務管理がこれらの中心とされているために、まず、かかる労務管理の問題ひいてはいわゆる労働問題の面からみてみよう。

そこでまずこうした視角からみると、労働者の科学的管理法に対する抵抗や反対は第1次大戦のころまでは相当に大きなものであった⁴⁹⁾。たとえば、当時のアメリカ労働総同盟の会長ゴムパースは、「動作研究や労働者を『機械化』する試みに対し、強く非難」⁵⁰⁾したし、同じく副会長のドエンカンも、「科学的管理は労働者への圧迫を作りだすあらゆる悪の結合体である」⁵¹⁾とまでいっている。このように、第1次大戦前までは科学的管理法に対する抵抗としてのストライキなどもおこり、労働運動はかなりのもり上りをみせていた。そして、この点をふまえて、「かかる労働者による科学的管理への闘争はそれへの批判を喚起し、科学的管理はその限界・矛盾を露呈するに至った」⁵²⁾とする見解も生じてくるのであるが、それ以後の労働運動の展開をみると、第1次大戦には、労働組合は戦争に協力（具体的には科学的管理法の実施への協力）するようになり、戦後の20年代に入ると、一般的な好況の影響もあって、労働運動は次第に下火となり、いわゆる労資協調的な組合運動に変わっていった⁵³⁾。したがって、第1次大戦以後の経過をみれば、労働運動の圧力により、科学的管理法がその限界・矛盾を露呈するに至り、その結果、それと代って、経営全般の計数管理が登場してきたなどとはとてもいえるものではないと思われる。

さきにみたような販売をも含む全般的な経営の計数管理が登場してきたという事実は、企業の直面している問題が、製造過程内だけでは解決されなくなったことを意味している。そこでこうした企業の問題は、とくに市場競争すなわち当時の独占資本間競争の面からみることが必要になってくる。

ところで、20年代は、アメリカでは一般に資本の大合同の第二期にあたり⁵⁴⁾、

49) Richard H. Lansburgh, *Industrial Management*, 1923, pp. 268-273, 辻厚生, 前掲論文参照。

50) Milton J. Nadworny, *ibid.*, p. 51.

51) C. Bertrand Thompson, *ibid.*, p. 266.

52) 辻厚生, 前掲論文, 15号, 46ページ。

53) Joseph G. Rayback, *A History of American Labor*, 1959, p. 275, pp. 303-307.

54) Victor Perlo, *The Empire of High Finance*, 1957, p. 108.

独占の市場支配がいっそう強化された時期である。しかし、他方ではこの時期は好況にもかかわらず、生産能力は平均して80%程度しか稼働されず⁵⁵⁾、第1次大戦前の時期に比較して、固定資本の伸びは停滞し⁵⁶⁾、不働設備が固定化していった時期でもある。その結果、独占資本の市場競争は激烈をきわめたのであるが、「ゲームの規則を定める大物たちの間では、市場を『維持』しなければならないこと、いいかえれば価格の切下を行わないことに了解ができてるのが通例である。というのは、価格の切下は報復をまねき、そのために事態が収拾できなくなる恐れがある」⁵⁷⁾というように、残された道は、製造過程の合理化による利潤追求と販売宣伝の強化による市場獲得競争しかなかったのである。

そしてこのような独占間競争の矛盾に対処するためには、当然経営全般の計数管理を必要とするに至ったことは容易に考えられるところである。いいかえれば、こうした独占間競争の矛盾が、かかる経営全般の計数管理を必要とするに至った要因をなすものとみることができはすである。またこのばあいそれは、一方では販売計画をも含む予算統制を、他方では製造過程の管理としての標準原価計算の登場を促したものとみてよいだろう。しかも、合同やカルテルにより市場支配が固定化すればするほど、製造過程での合理化が強行されざるをえないことはけだし当然であろう。

さらにまた、こうした事実にみられる計数管理の思考は、労働者に対する企業意識を植えつけるとともに、体制内的な労働組合の存在は、かかる計数管理導入の基礎ともなっている。

したがって、以上のような分析からして、次のような結論を導き出さうはすである。すなわち、科学的管理法による直接的な労働者管理（課業管理）は、労働者からの抵抗をうけはしたが、第1次大戦後の新しい矛盾——過剰生産に

55) Edwin G. Nourse and Associates, *America's Capacity to Produce*, 1934, pp. 551-588.

56) 労働調査協会 (Labor Research Association), 「アメリカ資本主義の趨勢」高橋・松田訳, 1948年, 74ページ。

57) 前掲書, 62ページ。

よる独占資本間競争の激化——に直面し、単に製造過程の労働者管理にとどまらず、経営全般の計数管理へと発展強化された。そして、このような全般的な計数管理の一翼として、製造過程の管理が標準原価計算思考として登場してきた。したがって、不働設備の恒久化等に表現される資本主義の矛盾の進行が強まるにつれ、全般的な計数管理がますます必要となり、なかでも、個別企業の製造過程の合理化は、とくに管理可能な面が強いということから、全面的にかつ意識的に強行されてきたのである。このように理解して、はじめて標準原価概念やその差異分析のすでに述べた変遷の性格を適確に捉えることができるはずである。そしてそれはいうならば、まさに矛盾の進行に対応した標準原価計算思考の「発展」である。

そして、このような標準原価計算思考のいわゆる「発展」は、29年恐慌を経て、30年代には、標準の多様化という形をとり、ますます矛盾の進展に対応した理論を構成していくのであるが、これらの点については稿をあらためて論ずるつもりである。